

Custos no terceiro setor: um panorama quantitativo e qualitativo da produção científica nacional

Fernanda dos Santos Jorge (UFGRS) - fe.sjorge@gmail.com

Ângela Rozane Leal de Souza (UFRGS) - angela.rsl@gmail.com

Resumo:

As características e particularidades encontradas nas organizações que fazem parte do Terceiro Setor fornecem à academia um vasto campo para pesquisas que abordem temas relacionados à sustentabilidade financeira e uso apropriado dos recursos. Nesse sentido, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) fornece informações e ferramentas capazes de auxiliar as instituições na gestão eficiente dos seus custos e receitas, gerando dados sobre produtividade, qualidade e outros fatores críticos que são necessários para a tomada de decisão, seja a empresa com ou sem fins lucrativos. Assim, torna-se oportuno analisar a evolução e características da produção científica de custos focada neste segmento, sendo este o objetivo deste artigo. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo é quantitativa, descritiva e documental. Buscou-se a produção acadêmica no período de 2008 a 2017, nas bases de dados de 40 periódicos nacionais e 4 dos principais eventos de contabilidade e custos, resultando em uma amostra de 25 artigos. Observa-se, a partir da análise dos resultados, que a produção da temática de custos aplicados ao Terceiro Setor ainda é incipiente e tem origem, basicamente, no Congresso Brasileiro de Custos. Ainda, identificou-se que as publicações em revistas são inexpressivas e que os estudos, em sua maioria, possuem foco no levantamento e análise dos custos das instituições, bem como a identificação de ferramentas e práticas de custeio.

Palavras-chave: *Terceiro setor. Gestão de custos. Pesquisa científica.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Custos no terceiro setor: um panorama quantitativo e qualitativo da produção científica nacional

Resumo

As características e particularidades encontradas nas organizações que fazem parte do Terceiro Setor fornecem à academia um vasto campo para pesquisas que abordem temas relacionados à sustentabilidade financeira e uso apropriado dos recursos. Nesse sentido, a Gestão Estratégica de Custos (GEC) fornece informações e ferramentas capazes de auxiliar as instituições na gestão eficiente dos seus custos e receitas, gerando dados sobre produtividade, qualidade e outros fatores críticos que são necessários para a tomada de decisão, seja a empresa com ou sem fins lucrativos. Assim, torna-se oportuno analisar a evolução e características da produção científica de custos focada neste segmento, sendo este o objetivo deste artigo. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do estudo é quantitativa, descritiva e documental. Buscou-se a produção acadêmica no período de 2008 a 2017, nas bases de dados de 40 periódicos nacionais e 4 dos principais eventos de contabilidade e custos, resultando em uma amostra de 25 artigos. Observa-se, a partir da análise dos resultados, que a produção da temática de custos aplicados ao Terceiro Setor ainda é incipiente e tem origem, basicamente, no Congresso Brasileiro de Custos. Ainda, identificou-se que as publicações em revistas são inexpressivas e que os estudos, em sua maioria, possuem foco no levantamento e análise dos custos das instituições, bem como a identificação de ferramentas e práticas de custeio.

Palavras-chave: Terceiro setor. Gestão de custos. Pesquisa científica.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

O Terceiro Setor é formado por instituições sem fins lucrativos, cujo objetivo frequentemente está relacionado à prática do bem social. O termo engloba uma grande diversidade de instituições que só recentemente foram percebidas no discurso público ou acadêmico como um setor distinto e vem sendo utilizado para indicar o conjunto formado por organizações sem fins lucrativos, que tem como princípio a participação voluntária, fora do âmbito governamental, numa definição mais simples, tratam-se de todas aquelas instituições sem fins lucrativos que, a partir do âmbito privado, perseguem propósitos de interesse público (FALCONER, 1999; IOSCHPE, 2000; OLAK; NASCIMENTO, 2010; SALAMON; SOKOLOWSKI, 2016).

Dados da pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, em parceria com a Associação Brasileira de Organizações Não Governamentais - ABONG e o Grupo de Institutos, Fundações e Empresas - GIFE, mostram que, em 2010, havia mais de 290 mil Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos no Brasil, sendo que entre 2006 e 2010 observou-se um crescimento de 8,8% dessas instituições (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2012).

O crescimento dessas instituições abre caminhos para as pesquisas na área das Ciências Sociais Aplicadas, uma vez que para se manterem sustentáveis no mercado e cumprindo com seus objetivos é importante que tenham um olhar cuidadoso para sua saúde financeira e a gestão dos custos envolvidos nas suas atividades pode ser o diferencial que irá garantir a sua continuidade.

Tradicionalmente, a análise de custos reflete a preocupação do impacto financeiro das decisões gerenciais, porém, quando nos referimos a gestão estratégica de custos, esse enfoque é mais amplo, abrangendo elementos estratégicos de forma mais consciente, formal e explícita, onde os dados são utilizados no sentido de se obter uma vantagem competitiva sustentável (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). A gestão estratégica de custos abrange tanto informações financeiras sobre custos e receitas quanto informações sobre produtividade, qualidade e outros fatores críticos que são necessários para gerenciar uma empresa, seja esta com ou sem fins lucrativos (BLOCHER et al., 2007).

Neste cenário, as pesquisas que abordam a temática de custos neste segmento de mercado podem contribuir gerando informações capazes de auxiliar na gestão das entidades sem fins lucrativos. No entanto, esse é um dos campos das Ciências Sociais que precisa avançar e, portanto, possui um grande potencial de contribuição à sociedade, posto que a agenda de pesquisas focada nessas entidades tem desempenhado uma importante influência mundial, despertando grande interesse dos pesquisadores e, no caso das ciências sociais aplicadas, buscando o desenvolvimento de modelos de gestão e otimização dos recursos que são destinados a esse setor (FALCONER, 1999; OLAK; SLOMSKI; ALVES, 2008).

Dado o papel relevante exercido por essas instituições no contexto social, o seu crescimento no país e a crescente necessidade de pesquisas que levem em conta as particularidades do Terceiro Setor, este estudo procura responder a seguinte questão: **qual o perfil das pesquisas de custos focadas no Terceiro Setor, publicadas em periódicos nacionais e nos principais eventos brasileiros da área contábil, no período de 2008 a 2017?** Assim, para responder o problema de pesquisa, tem-se por objetivo geral identificar, analisar e descrever as características das publicações na área de custos focadas no Terceiro Setor, em periódicos nacionais da área contábil e nos principais eventos brasileiros, nos últimos 10 anos.

A partir desse estudo espera-se fornecer uma visão ampla de como a pesquisa sobre o Terceiro Setor tem avançado no cenário nacional com relação aos assuntos da área temática de custos. Além disso, o estudo é relevante no sentido de contribuir para o ambiente acadêmico, buscando responder ao chamado de Camargo et al. (2002) que aponta o descaso acadêmico e mercadológico do qual sofre o Terceiro Setor, não sendo reconhecido como alternativa de modelo econômico e organizacional e perdendo sua identidade ao longo dos anos.

O artigo está estruturado em mais quatro seções, sendo que primeiramente buscou-se o referencial teórico com objetivo de contextualizar o Terceiro Setor e a importância da pesquisa de custos para este segmento de mercado. Na terceira seção são descritos os procedimentos metodológicos que foram utilizados para coleta e análise dos dados. A quarta seção apresenta a análise dos resultados encontrados a partir da amostra selecionada e, por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo e sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 Referencial teórico

Esta seção aborda as concepções a respeito do Terceiro Setor; a importância da gestão estratégica de custos nas organizações e a relevância da pesquisa acadêmica para as instituições sem fins lucrativos. Ainda, buscou-se identificar as pesquisas anteriores relacionadas ao tema.

2.1 Caracterização do terceiro setor

Ganhando maior visibilidade no Brasil a partir da década de noventa, o Terceiro Setor surgiu como uma promessa no sentido de preencher as lacunas da sociedade, suprimindo as necessidades que o Estado não consegue atender, através de instituições que praticavam o voluntariado e a filantropia, revestidas de uma roupagem empresarial (FALCONER, 1999). As instituições que compõem o Terceiro Setor buscam provocar mudanças sociais através das suas atividades. Tratam-se de instituições privadas cujo lucro não é a sua razão de ser, mas um meio

para que possam garantir a sua continuidade, assim como o cumprimento dos seus objetivos (OLAK; NASCIMENTO, 2010). O Terceiro Setor e seus vários cognatos englobam uma diversidade de instituições e por este motivo é considerado um conceito intrigante no discurso político e social (SALAMON; SOKOLOWSKI, 2016).

No Brasil, a Lei 10.406 de 2002 (BRASIL, 2002), que instituiu o novo Código Civil Brasileiro, define a natureza jurídica das instituições sem fins lucrativos em seu artigo 44, conforme a seguir:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

- I – as associações;
- II – as sociedades;
- III – as fundações;
- IV – as organizações religiosas;
- V – os partidos políticos.

Além das figuras jurídicas citadas no artigo 44 do Código Civil, há outros dois tipos de instituições regidas por leis específicas. As Organizações Sociais (OSs), reguladas pela Lei 9.637 de 1998 e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), instituídas pela Lei 9.790 de 1999 (BRASIL, 1998, 1999). Assim, as Organizações não Governamentais (ONGs) representam entidades que fazem parte do Terceiro Setor, cuja origem dos seus recursos é proveniente de doações, financiamentos e acordos de cooperação, caracterizando-se por serem entidades privadas e não possuírem finalidade lucrativa (AGUIAR; MARTINS, 2006).

Num contexto global, os autores relatam cinco características principais que podem definir e classificar as instituições que fazem parte do Terceiro Setor. Independente de como a instituição está formalizada, seja uma ONG, uma associação, ou qualquer outro tipo de entidade institucional, as características comuns entre as instituições são: possuem uma realidade institucional, formal ou informal, são entidades independentes do Estado, ou seja, privadas, são capazes de gerir suas atividades, logo são autogovernadas, não são compulsórias e, finalmente, não distribuem qualquer lucro aos seus membros ou partes interessadas (HODGKINSON, 1999; SALAMON; SOKOLOWSKI, 2016).

Resumidamente, pode-se dizer que ser Terceiro Setor é fazer parte de um terceiro segmento, além do Estado (primeiro setor), formado pelas organizações do poder público e mercado (segundo setor), composto pelas empresas com fins lucrativos (FALCONER, 1999; OLAK; NASCIMENTO, 2010; RODY et al., 2018).

2.2 Gestão estratégica de custos no terceiro setor

Quando comparadas com o primeiro e o segundo setor, as organizações sem fins lucrativos possuem aspectos estruturais e operacionais distintos (GODOY; RAUPP; TEZZA, 2016). Entretanto, ainda que essas instituições apresentem características peculiares quanto a sua fonte de receita e objetivos institucionais, o ambiente externo no qual atuam é o sistema econômico e social do qual faz parte o mercado, Governo e a sociedade, logo, quando comparados os subsistemas das entidades sem fins lucrativos com as empresas que possuem fins lucrativos, nota-se que os subsistemas em nada diferem, pois estão inseridas num mesmo contexto (OLAK; NASCIMENTO, 2010). Portanto, seja qual for o setor do qual a empresa faz parte, a informação sobre os custos será útil e, especialmente no caso das instituições sem finalidade de lucro, a gestão de custos pode ser utilizada para direcionar o uso eficiente e eficaz dos seus recursos financeiros (BLOCHER et al., 2007). Os desafios que envolvem as organizações do Terceiro Setor para se manterem em atividade, exigem que novas posturas sejam adotadas, principalmente no que diz respeito ao uso de ferramentas de gestão, as quais

proporcionam maior transparência, avaliação e monitoramento do impacto das atividades, além de agilidade na captação de recursos. (SILVA; COSTA; GÓMEZ, 2011).

Ao mesmo tempo, as instituições do Terceiro Setor sofrem pressão para reduzir os custos gerais e as despesas administrativas, porém, a redução dos custos, sem o devido critério e avaliação, pode ser prejudicial às missões dessas organizações, levando ao sucateamento da sua estrutura organizacional e impedindo o alcance do sucesso em seus projetos (TEVEL; KATZ; BROCK, 2015).

Mário et al. (2013) consideram que a informação de custos é relevante para o processo de tomada de decisões e alertam para a dificuldade que as instituições podem ter para relacionar e segregar seus custos e despesas, sendo esse um fator que poderá influenciar na gestão e na prestação de contas das mesmas. À medida que realizam atividades específicas, frequentemente com recursos escassos, a gestão eficiente dos gastos podem ser o fator determinante que irá contribuir para a continuidade das instituições. Uma organização sem fins lucrativos, comumente, é uma entidade de pequeno porte, tanto em termos de recursos financeiros quanto em número de profissionais e mesmo as organizações maiores, precisam de mais recursos e profissionais de elevada especialização. Assim, essas organizações, por natureza, são cronicamente deficitárias e subcapacitadas, deste modo, o aperfeiçoamento da gestão tem um papel importante na ruptura do ciclo que leva ao desempenho insatisfatório, substituindo-o por resultados positivos (FALCONER, 1999).

Neste sentido, a Gestão Estratégica de Custos se apresenta como uma alternativa no rol de práticas gerenciais disponíveis, visto que disponibiliza uma série de ferramentas e instrumentos capazes de auxiliar as organizações na manutenção da sua sustentabilidade econômico-financeira. As informações geradas pela prática da gestão de custos são úteis para o custeio, planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN, 2013), sendo evidente que o seu uso pode ser uma importante ferramenta na utilização eficiente dos recursos que são aplicados em ONGs (AGUIAR; MARTINS, 2006).

2.3 Estudos relacionados

Com objetivo de situar o leitor no contexto da temática deste estudo, aborda-se neste tópico os estudos anteriores que pesquisaram temas relacionados. Tais estudos salientam a importância acadêmica quanto a transparência, monitoramento de custos e uso eficiente de recursos, bem como o estágio em que se encontra as pesquisas no campo do Terceiro Setor.

No estudo de Oliveira e Aragão (2011), que teve como objetivo conhecer as características dos artigos sobre custos publicados em revistas brasileiras *on-line* no período de 2000 a 2010, verificou-se que apenas 1,7% dos estudos abordavam custos no Terceiro Setor. Ainda, verificou-se uma tendência das pesquisas em abordar custos para a decisão.

Na sequência, Chagas et al. (2011), trouxe um dado importante sobre as pesquisas de contabilidade relacionadas às organizações do Terceiro Setor, quando demonstrou um crescimento na ordem de 84% no período de 2000 a 2009. No entanto, quando analisado o formato de publicação, notou-se que o crescimento das publicações em revista foi inexpressivo, aumentando apenas 5%.

Com objetivo de descrever o perfil das pesquisas de custos dos trabalhos publicados no Congresso Brasileiro de Custos, Trierweiller et al. (2014) analisaram os estudos apresentados no evento de 2004 a 2013, e, dentre as características encontradas, constaram a predominância de dois autores por artigo, além da abordagem quantitativa em mais de 60% da amostra selecionada.

No aprofundamento das pesquisas na área, Soares et al. (2017) buscaram identificar as características da produção científica contábil acerca das organizações do Terceiro Setor no Brasil. A partir de um estudo bibliométrico que analisou publicações em revistas científicas no período de 2001 a 2016, os autores concluíram que, apesar do crescimento do número de

estudos publicados ao longo dos anos, o aumento é pequeno quando comparado com a área contábil como um todo. Dentre os seus achados, os autores identificaram que o pico de publicações sobre o Terceiro Setor ocorreu em 2012.

Nota-se que a pesquisa focada nas instituições sem fins lucrativos apresenta evolução, ainda que a passos pequenos. Um aspecto importante relativo aos estudos apresentados é que nenhum deles abordou de maneira ampla a pesquisa focada na temática de custos no Terceiro Setor, analisando periódicos e eventos em um mesmo estudo.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa é classificada como descritiva quanto ao seu objetivo, posto que descreveu as características das pesquisas de custos no Terceiro Setor, fornecendo uma visão geral sobre o tema (RAUPP; BEUREN, 2008; GIL, 2008). Conforme os procedimentos utilizados para a coleta dos dados, este estudo se classifica como uma pesquisa documental, pois buscou as informações em artigos publicados em periódicos e eventos, os quais são classificados como fontes primárias (GIL, 2008). No que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quantitativa, dado que traduziu em números e percentuais as informações coletadas dos artigos que compõem a amostra (PRODANOV; FREITAS, 2013).

O universo deste estudo são as pesquisas publicadas em periódicos brasileiros classificados pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) com *Qualis* entre A1 e B4 e os quatro dos principais eventos brasileiros de Contabilidade e Custos: Congresso USP, ANPCONT, ENANPAD e Congresso Brasileiro de Custos (CBC). A escolha dos periódicos priorizou os que possuem como foco pesquisas em Ciências Sociais Aplicadas, assim como os periódicos que publicaram sobre o tema Terceiro Setor no período analisado.

Com objetivo de identificar todos os artigos publicados entre 2008 e 2017 dentro da temática pesquisada, a busca ocorreu utilizando os termos: “terceiro setor”, “sem fins lucrativos”, “ONGs”, “OSCIP”, “associação”, “fundação” e “economia social”. A escolha das palavras-chave remeteu aos nomes, comumente, utilizados para identificar as instituições sem fins lucrativos. Uma vez encontrado o artigo, procedeu-se a leitura do título, resumo e quando necessário, da metodologia, para verificar se este estava enquadrado nas temáticas de custos.

A busca foi realizada nos *sites* das revistas e eventos que disponibilizam os anais *online*, exceto o ANPCONT, cuja análise ocorreu via CD-ROM, durante o mês de junho e julho de 2018. Foram identificados 28 trabalhos e destes foram excluídos 3 que foram apresentados em evento e posteriormente publicados em periódicos, priorizando o periódico. Assim, os artigos que fazem parte da amostra deste estudo foram selecionados por amostragem não-probabilística por tipicidade e intencional (COLAUTO; BEUREN, 2008), resultando em 25 artigos. A Tabela 1 evidencia a lista de revistas pesquisadas neste estudo com seu respectivo nível *Qualis* e ISSN, sendo que ao todo foram analisados 40 periódicos nacionais.

Tabela 1 - Revistas analisadas

Revista	Qualis 2013-2016	ISSN
Advances in Scientific and Applied Accounting	A2	1983-8611
Brazilian Business Review	A2	1808-2386
Contabilidade Vista & Revista	A2	0103-734X
RCO - Revista de Contabilidade e Organizações	A2	1982-6486
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	A2	1983-0807
Revista Contabilidade & Finanças (USP)	A2	1808-057X

Continua

Revista	Continuação	
	Qualis 2013-2016	ISSN
Revista Contemporânea de Contabilidade	A2	2175-8069
Revista Universo Contábil	A2	1809-3337
BASE - Revista de Administração de Contabilidade da Unisinos	B1	1984-8196
Contabilidade, Gestão e Governança	B1	1984-3925
CONTEXTUS - Revista Contemporânea de Economia e Gestão	B1	2178-9258
Custos e @gronegocio Online	B1	1808-2882
Enfoque: Reflexão Contábil	B1	1984-882X
REGE Revista de Gestão	B1	2177-8736
REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B1	1981-8610
Pensar Contábil	B2	2177-417X
REUNIR - Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade	B2	2237-3667
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	B2	1984-3291
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	B2	2238-5320
Sociedade, Contabilidade e Gestão	B2	1982-7342
Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas	B3	2237-7506
RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia	B3	2179-4936
RACEF - Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace	B3	2178-7638
RC&C - Revista De Contabilidade E Controladoria	B3	1984-6266
Revista Ambiente Contábil	B3	2176-9036
Revista Mineira de Contabilidade	B3	2446-9114
Contabilometria - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting	B4	2357-9048
Contexto (UFRGS)	B4	2175-8751
Estudo & Debate	B4	1983-036X
REAVI - Revista Eletrônica do Alto Vale do Itajaí	B4	2316-4190
REFICONT - Revista de Finanças e Contabilidade da Unimep	B4	2358-2693
Revista de Administração e Contabilidade - RAC (IESA)	B4	2525-5487
Revista de Administração e Contabilidade (Estácio Fap)	B4	2358-1948
Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade	B4	2317-0484
Revista de Contabilidade da UFBA	B4	1984-3704
Revista de Contabilidade Dom Alberto	B4	2317-6148
Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão E Finanças	B4	2317-5001
Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI	B4	2358-1735
Revista UNEMAT de Contabilidade	B4	2316-8072
SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis	B4	0102-7360

Fonte: elaborada pelas autores (2018).

Os artigos selecionados foram categorizados e codificados em uma planilha eletrônica de Microsoft Excel®. Isso permitiu tabular os dados em: veículo, ano, título, objetivo, autores, tipologias, tipo de instituição e referências. Para análise das redes de cooperação entre universidades foi utilizado o *software UCINET 6 for Windows*. A partir da classificação dos achados, procedeu-se a análise e interpretação dos resultados.

4 Análise e discussão dos resultados

Conforme relatado na seção de metodologia, foram analisados os artigos publicados em 40 periódicos nacionais e 4 eventos brasileiros de Contabilidade e Custos. Os dados gerais da

amostra são apresentados na Tabela 2, que identifica o total de artigos publicados por veículo, o total de autores e o total de instituições.

Tabela 2 - Dados gerais dos artigos

Descrição	Quantidade
Total de artigos	25
Artigos publicados em revistas	11
Artigos publicados em eventos	14
Total de Autores	81
Total de Instituições	29

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Conforme pode ser visualizado na Tabela 2, os 25 artigos selecionados foram publicados em sua maioria em eventos, sendo que contaram com 81 autores de 29 diferentes instituições. Apenas dois autores, Vicente Pacheco (UFPR) e Orleans Silva Martins (UnB/UFPB/UFRN) publicaram em mais de um artigo, indicando um índice muito baixo de redes de cooperação entre os autores. A média de autores por artigo ficou em aproximadamente 3, no entanto, verificou-se a predominância 2 autores por artigo, mesmo resultado encontrado na pesquisa de Trierweiller et al. (2014).

Das 40 revistas analisadas, apenas 9 publicaram sobre a temática de custos no Terceiro Setor entre 2008 e 2017, sendo que apenas duas publicaram mais de um artigo. Dos eventos analisados, apenas o ENANPAD não publicou sobre o tema durante o período analisado. A Tabela 3 apresenta os dados por veículo e ano de publicação.

Tabela 3 – Publicações por veículo e ano de publicação

Tipo	Nome do Periódico/Evento	Ano										Frequência		
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Absoluta	Relativa (%)	
PERIÓDICOS	Contabilidade Vista & Revista	2										2	8	
	Revista Ambiente Contábil								1	1		2	8	
	Custos e @gronegocio Online								1			1	4	
	REUNIR					1						1	4	
	Contexto (UFRGS)					1						1	4	
	Estudo & Debate					1						1	4	
	REAVI					1						1	4	
	Revista de Contabilidade da UFBA									1		1	4	
	Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI								1			1	4	
	EVENTOS	Congresso Brasileiro de Custos - CBC		1	1	2		1	2	3	1	1	12	48
		Congresso da USP			1								1	4
ANPCONT							1					1	4	
Total		2	1	2	2	4	2	2	4	4	2	25	100	

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Conforme demonstrado na Tabela 3 56% das publicações ocorreram em eventos e 44% em periódicos, sendo que o Congresso Brasileiro de Custos (CBC) publicou 48% da amostra. Esse resultado demonstra a importância do CBC no que diz respeito à disseminação do conhecimento das ferramentas de GEC. A distribuição das publicações ao longo dos anos não

demonstra tendência de crescimento, entretanto os anos mais produtivos para a temática de custos no Terceiro Setor foram recentes: 2012, 2015 e 2016, com 4 artigos publicados em cada ano. O estudo de Soares et al (2017) também identificou um pico de publicações no Terceiro Setor no ano de 2012.

Um dado que chama bastante atenção é o baixo índice de publicações em periódicos, pois apenas 22,5% das revistas pesquisadas publicaram sobre o tema, conforme mostra a Figura 1.

Figura 1 – Publicações em revistas



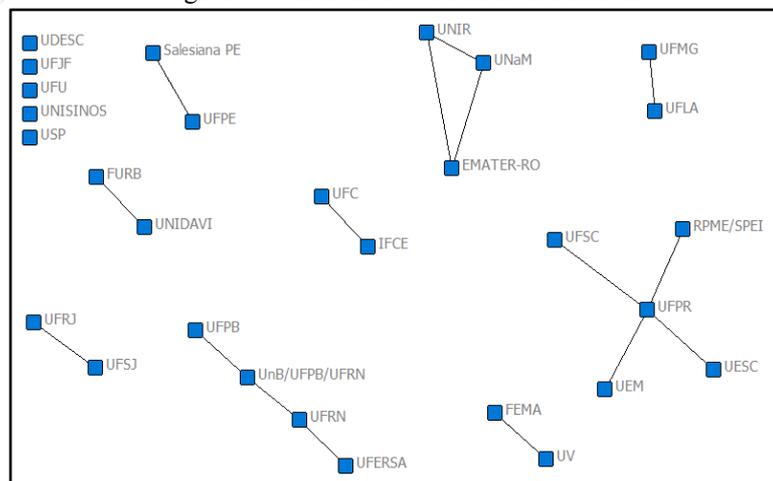
Fonte: dados da pesquisa (2018).

O baixo índice de publicações em revistas vem chamando a atenção dos pesquisadores ao longo dos anos e também foi identificado nas pesquisas de Olak, Slomski e Alves (2008), Chagas et al (2011) e Soares et al. (2017). Este dado pode indicar baixa qualidade nas publicações ou falta de interesse no segmento, por parte dos periódicos ou da academia, o que reafirma a necessidade de incremento na pesquisa voltada para o Terceiro Setor.

No que diz respeito à origem dos artigos publicados, foram analisados os vínculos de todos os autores nos 25 estudos que compõem a amostra, identificando-se predominância da UFPR, em primeiro lugar com 13 aparições e na sequência da UEM e USP, praticamente empatadas, com 9 e 8 aparições cada uma, respectivamente. Em terceiro lugar estão a UNIR, UFJF e a UFSC, com 4 aparições cada uma.

A Figura 2 evidencia as redes formadas pelas universidades que foram identificadas pelos autores como vínculo.

Figura 2 - Redes de universidade dos autores



Fonte: dados da pesquisa (2018).

Nota-se que a amostra é composta por publicações produzidas em instituições localizadas na mesma região. Na Figura 2 a UFPR é a instituição que mais se destaca, estabelecendo vínculos com outras quatro instituições, sendo uma delas de outro Estado.

No que se refere à tipologia da pesquisa, os estudos podem ser classificados quanto ao seu objetivo, abordagem do problema e procedimentos metodológicos (RAUPP; BEUREN, 2008). Na amostra deste estudo, 52% dos artigos foram classificados como exploratório, 40% como descritivo e 8% não apresentou classificação, conforme demonstrado na Tabela 4.

Tabela 4 - Classificação dos artigos quanto ao objetivo

Objetivo	Ano										Frequência	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Absoluta	Relativa (%)
Exploratória	1	1	1	2	3	1	2		1	1	13	52
Descritiva	1				1	1		3	3	1	10	40
Não classificou			1					1			2	8
Total	2	1	2	2	4	2	2	4	4	2	25	100

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Importante destacar que os estudos classificados como exploratórios foram, predominantemente, publicados entre 2008 a 2012, período em que se identificou uma elevação gradual das pesquisas sobre o Terceiro Setor no Brasil (OLAK; SLOMSKI; ALVES, 2008; RODY et al., 2018), logo, pode-se inferir que estes estudos foram importantes no sentido de aprofundar o conhecimento sobre o segmento.

No que diz respeito à abordagem do problema de pesquisa, 48% da amostra classificou o estudo como qualitativo, 20% não apresentou classificação, 16% classificou como quantitativo e 16% como qualitativo-quantitativo, conforme pode ser verificado na Tabela 5.

Tabela 5 - Classificação dos artigos quanto à abordagem do problema de pesquisa

Abordagem do Problema	Ano										Frequência	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Absoluta	Relativa (%)
Qualitativa			1	1	2	1	1	3	1	2	12	48
Quantitativa	1					1	1		1		4	16
Qualitativa-Quantitativa					1			1	2		4	16
Não classificou	1	1	1	1	1						5	20
Total	2	1	2	2	4	2	2	4	4	2	25	100

Fonte: dados da pesquisa (2018).

A preferência pela abordagem qualitativa, demonstrada na Tabela 5, alinha-se com o uso da técnica de estudo de caso, cuja principal característica é concentrar-se em um único caso para aprofundar o conhecimento de uma realidade específica (RAUPP; BEUREN, 2008). A Tabela 6 mostra os procedimentos utilizados nos estudos.

Tabela 6 - Classificação dos artigos quanto aos procedimentos metodológicos

Procedimentos	Ano										Frequência	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Absoluta	Relativa (%)
Estudo de Caso	2		1	2	4	1	1	4	2	2	19	76
Bibliométrica							1		1		2	8
<i>Design Reseach</i>						1					1	4

Continua

Continuação

Procedimentos	Ano											Frequência	
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Absoluta	Relativa (%)	
Não classificou		1									1	4	
Pesquisa de Campo									1		1	4	
Pesquisa-ação			1								1	4	
Total	2	1	2	2	4	2	2	4	4	2	25	100	

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Conforme se pode observar na Tabela 6, os estudos que compõem a amostra utilizaram, majoritariamente, o estudo de caso como procedimento, onde o objetivo principal foi aprofundar os conhecimentos relacionados com a prática de Gestão Estratégica de Custos nas organizações, bem como propor o uso de ferramentas para auxiliar na tomada de decisões.

No intuito de identificar tendências e detalhar os assuntos e objetivos mais abordados nas pesquisas de custos no Terceiro Setor, o Quadro 1 apresenta uma síntese dos objetivos elencados nos trabalhos que compõem esta pesquisa.

Quadro 1 – Temas abordados nas pesquisas

Categoria	Qtde. estudos	%	Objetivos dos estudos
Análise e levantamento dos custos	8	32	<ol style="list-style-type: none"> 1. Analisar os custos de três entidades filantrópicas de educação (SANDRIN; FREGONESI, 2010); 2. Explorar a situação contábil atual com ênfase na gestão de custos de uma entidade filantrópica (FAGUNDES et al., 2012); 3. Compreender a forma como os custos hospitalares são tratados em uma entidade pertencente ao terceiro setor (NEITZKE et al., 2015); 4. Descrever o processo de levantamento do custo unitário das mudas produzidas em uma Associação (SILVA; MACHADO; CUNHA, 2015); 5. Sistematizar os gastos de uma organização sem fins lucrativos de modo a contribuir para a construção de prestação de contas (LAFFIN; RAUPP, 2016); 6. Identificar e analisar o custo por criança assistida de zero a cinco anos e onze meses de uma Associação (RAMOS et al., 2017); 7. Propor um método de mensuração dos custos de conformidade tributária (FERREIRA; DIEHL, 2013); 8. Identificar os custos, por cada hóspede, que a entidade tem para prestar seus serviços (LUNARDI; MARIAN, 2012).
Ferramentas, gestão de custos e práticas de custeio	7	28	<ol style="list-style-type: none"> 1. Identificar a utilização de ferramentas gerenciais e controles de custos para a gestão de recursos, numa ONG (ARRUDA; VOESE, 2009); 2. Verificar o funcionamento das práticas de custeio em uma organização sem fins lucrativos e a relação com a <i>accountability</i> (SCARPIN; SANTOS, 2012); 3. Investigar os procedimentos de reconhecimento, evidenciação e contabilização de custos de gratuidades em uma entidade do Terceiro Setor (AUGUSTO CARVALHO; PACHECO, 2014); 4. Conhecer como a gestão estratégica de custos se apresenta em uma entidade do terceiro setor, voltada para o assistencialismo (RIBEIRO et al., 2015); 5. Identificar os procedimentos de alocação de custos em uma OSCIP (CAVALCANTE; VASCONCELOS; GALVÃO, 2015); 6. Identificar o processo de gestão de custos em uma Associação de pescadores (OLIVEIRA FREITAS et al., 2016); 7. Identificar quais são as metodologias de custeio e preço de venda adotadas pelos Empreendimentos Econômicos Solidários (EES) (NASCIMENTO; RÉGO; DIAS, 2016).

Continua

Continuação

Categoria	Qtde. estudos	%	Objetivos dos estudos
Pesquisa de custos	2	8	1. Analisar as características da produção científica na temática custos no Terceiro Setor, no Congresso Brasileiro de Custos (TRIERWEILLER et al., 2014); 2. Analisar as redes de cooperação na temática custos no setor privado e Terceiro Setor (MELO, et al., 2016).
Precificação	2	8	1. Analisar a contribuição da gestão de custos para o processo decisório, especificamente na formação do preço de venda em uma associação (SILVA; PRADO; PEREIRA, 2011); 2. Analisar o método adotado para a formação dos preços de venda dos serviços de uma organização sem fins lucrativos (MARTINS; JÚNIOR, 2012).
Custeio baseado em atividade e tempo (TDABC)	2	8	1. Analisar a aplicabilidade do <i>time-driven activity-based costing</i> (TDABC) em uma organização sem fins lucrativos (SOUZA; AVELAR; BOINA, 2010); 2. Analisar os benefícios resultantes da aplicação de um modelo de apuração de custos à luz do TDABC, em uma entidade de apoio (RODRIGUES; PINHO, 2017).
Custeio baseado em atividade (ABC)	1	4	1. Elaborar uma proposta de mensuração de custos, pelo método ABC, para a gestão de uma instituição de ensino infantil (CROZATTI et al., 2011).
Custeio integral	1	4	1. Apresentar uma proposta de apuração e evidenciação de custos em entidades do terceiro setor, utilizando o Custeio Integral (ZACARIAS et al., 2008).
Gestão de custos e tomada de decisão	1	4	1. Investigar o uso da Gestão Estratégica de Custos no processo de tomada de decisão de uma organização do Terceiro Setor (MARTINS; NETO; ARAÚJO, 2008).
Sistema de informação de custos	1	4	1. Desenvolver e implementar um sistema de informação de custos e controladoria em uma Associação (MENDONÇA et al., 2013).
Total	25	100	

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Conforme é evidenciado no Quadro 1, 60% dos estudos buscaram analisar e levantar os custos dos serviços e produtos oferecidos pelas instituições, bem como identificar as práticas e procedimentos de gestão de custos utilizadas. Apenas 3 estudos, 12%, abordaram os métodos de custeio ABC e TDABC e 2 estudos abordaram a questão da precificação de serviços e produtos. Além desses temas, também foram abordados o custeio integral, a gestão de custos no processo de tomada de decisões e sistemas de informação de custos. Dois estudos são sobre a pesquisa de custos no Terceiro Setor, sendo que um deles analisou as publicações no Congresso Brasileiro de Custos e outro abordou as redes de cooperação de autores.

Os achados demonstram que há muito espaço para pesquisas neste segmento, sugerindo que a temática está sendo pouco explorada pela academia. Neste sentido, Mario et al. (2013) salientam que as informações de custos nas entidades é fator primordial para o processo de tomada de decisões, posto que os custos são consumidos para obtenção de receitas, torna-se importante saber se existem processos ou meios de tratamento e análise dos mesmos nas instituições. No estudo de Olak, Slomski e Alves (2008), que analisou a pesquisa contábil como um todo no Terceiro Setor, identificou-se a preferência dos autores por temas atrelados à Contabilidade Gerencial

Ainda que em pouca quantidade, os estudos permitem inferir que, mesmo com elevado grau de heterogeneidade, é possível adotar práticas de gestão estratégicas de custos nas instituições de Terceiro Setor, independentemente do ramo que a instituição atua. Isto fica evidente na Tabela 7, onde são elencados os tipos de instituições, identificadas nos estudos.

Tabela 7 – Tipos de instituições

Ramo/Atividade principal	Quantidade	%
Assistência social	6	26
Assistência a idosos	2	9
Educação	2	9
Tecnologia	2	9
Associação comunitária	1	4
Educação superior	1	4
Hospitalar	1	4
Pesca	1	4
Preservação do meio ambiente	1	4
Reciclagem	1	4
Rural	1	4
Voluntariado	1	4
Metrologia	1	4
Pesquisa	1	4
Saúde	1	4
Total	23	100

Fonte: dados da pesquisa (2018).

Importante notar que para o levantamento das informações apresentadas na Tabela 7, excluíram-se os dois estudos que analisaram a pesquisa no segmento. Os dados dessa Tabela demonstram que a maioria das instituições atua com ações voltadas para a assistência social. No entanto, nota-se uma diversidade de atuações em ramos muito distantes, como por exemplo, hospitalar e reciclagem.

Em suma, a produção acadêmica na área de custos no Terceiro Setor ainda é escassa no Brasil. Considerando o período analisado, 10 anos, a média anual ficou em 2,5 publicações. Além disso, conforme já evidenciado neste estudo, a maioria dos artigos não chegam a ser publicados em revistas, o que nos faz inferir que os estudos não possuem a qualidade necessária para despertar o interesse dos periódicos.

5 Considerações finais

Este estudo objetivou analisar as publicações da temática de custos focadas no Terceiro Setor, buscando identificar o perfil das publicações encontradas nas revistas nacionais e nos principais eventos brasileiros de Contabilidade. Os resultados demonstram que há poucos estudos nessa área e que a maioria deles tem origem no Congresso Brasileiro de Custos. Outro dado que merece destaque é que das quarenta revistas analisadas, apenas nove publicaram sobre a temática.

Na análise das redes de cooperação, os resultados mostraram que não há rede de cooperação entre os autores e que, no que diz respeito às universidades, apenas a UFPR se destacou, por construir vínculos com quatro universidades diferentes. Quanto às características metodológicas dos artigos, são, em sua maioria, exploratórios, com abordagem qualitativa e utilizaram o procedimento de estudo de caso como estratégia de pesquisa.

Ao analisar a produção ao longo dos anos, nota-se que não é possível identificar tendências de crescimento, visto que as publicações ocorreram de maneira esparsa, sendo que os anos mais produtivos foram 2012, 2015 e 2016. Sobre as áreas temáticas de pesquisa, notou-se a preferência dos pesquisadores em realizar estudos de levantamento e análise dos custos das instituições, bem como a identificação de ferramentas e práticas de custeio.

Também ficou evidente nos resultados que as pesquisas se caracterizam, em sua maioria, pelo uso da abordagem qualitativa e que o estudo de caso é a estratégia de pesquisa mais utilizada pelos autores para analisar os custos e práticas de GEC nas instituições.

Como sugestão de estudos futuros, recomenda-se identificar os fatores que contribuem para o baixo índice de produção em pesquisas sobre o Terceiro Setor, buscando identificar as limitações que os pesquisadores se deparam ao pesquisar o segmento.

Importante destacar que este estudo contribuiu para a academia no sentido de alertá-la sobre a lacuna existente em pesquisas que abordem a Gestão Estratégica de Custos nas organizações sem fins lucrativos. Pesquisas focadas no uso das ferramentas de GEC no Terceiro Setor contribuem para os gestores das instituições, no sentido de lhes fornecer uma visão de gestão focada no mercado, dado que, apesar de não auferirem o lucro, estas precisam atentar para sua saúde financeira e, assim, garantirem a continuidade das suas missões no contexto social, os quais estão inseridas.

Referências

AGUIAR, A. B. de; MARTINS, G. de A. A teoria das estruturas organizacionais de Mintzberg e a gestão estratégica de custos: um estudo nas ONGs paulistas. **Revista Contabilidade & Finanças (RC&F)**, São Paulo, edição comemorativa, p.51-64, set. 2006.

CHAGAS, M. J. R. et al. Publicações acadêmicas de pesquisas em contabilidade sobre terceiro setor no Brasil: análise do período de 2007 a 2009. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Sousa, v.1, n.1, p.1-17, maio/ago. 2011.

BLOCHER, E.; et al. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 jul. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.637, de 15 de Maio de 1998**. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Brasília, DF, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/19637.htm>. Acesso em: 10 jul. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.790, de 23 de Março de 1999**. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Brasília, DF, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 10 jul. 2018.

CAMARGO, M. F. de. et al. **Gestão do terceiro setor no Brasil: estratégias de captação de recursos para organizações sem fins lucrativos**. 2.ed. São Paulo: Futura, 2002.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008. p.117-143.

FALCONER, A. P. **A promessa do terceiro setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. 1999. 153 f. Dissertação

(Mestrado em Administração) – Curso de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOY, J. G. V.; RAUPP, F. M.; TEZZA, R. Organizações do terceiro setor: uma abordagem bibliométrica. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v.11, n.1, jan./abr. 2016.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

HODGKINSON, V.A. Defining the nonprofit sector cross-nationally differing cultures, roles, and histories. **Nonprofit Management & Leadership**, [S.l.], v.10, n.2, Winter 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **As fundações privadas e associações sem fins lucrativos no Brasil – 2010**. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em <ftp://ftp.ibge.gov.br/Fundacoes_Privadas_e_Associacoes/2010/fasfil.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2018.

IOSCHPE, E. B. **Terceiro setor: desenvolvimento social sustentado**. 2.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

MÁRIO, P. do C. et al. A Utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 8, n. 1, jan/abr 2013.

RAUPP; F. M. BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2008. p.76-97.

RODY, P. H. A. et al. Características da produção científica sobre terceiro setor no contexto brasileiro: o que já foi investigado?. **G&Cont**, Florianópolis, v.5, n.1, jan./jun. 2018.

SALAMON, L. M.; SOKOLOWSKI, S. W. Beyond Nonprofits: Re-conceptualizing the Third Sector. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, [S.l.], v. 27, n. 4, p. 1515–1545, Aug. 2016.

SILVA, M. N.; A.C.V. COSTA; C.R.P. GÓMEZ. Sustentabilidade no terceiro setor: o desafio de harmonizar as dimensões da sustentabilidade em uma ONG. **REUNA**, Belo Horizonte, v.16, n.3, p.75- 92, jul./set. 2011.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos**. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TEVEL, E.; KATZ, H.; BROCK, D. M. Nonprofit Financial Vulnerability: Testing Competing Models, Recommended Improvements, and Implications. **VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations**, [S.l.], v. 26, n. 6, p. 2500–2516, Dec. 2015.

OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLAK, P. A.; SLOMSKI, V.; ALVES, C.V.O. As Publicações Acadêmicas da Pesquisa Contábil no Brasil, no Âmbito das Organizações do Terceiro Setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, DF, v. 2, n. 1, art. 2, p. 24-46, jan./abr. 2008.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 10 jul. 2018.